

# Международный бухгалтерский учет



Управленческий учет материально-производственных запасов в сельском хозяйстве

Подготовка первой отчетности по МСФО

Иерархия справедливой стоимости инвестиционной недвижимости в МСФО

Классификация стандартов аудиторской деятельности и единство их структуры

Консолидированный отчет о движении денежных средств

Инвентаризация домашнего имущества и его амортизация в Средневековье

**37** (283) — 2013  
**ОКТАБРЬ**

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ  
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**  
– индекс 48997 – каталог  
агентства «Роспечать»  
– индекс 83847 – каталог  
УФПС РФ «Пресса России»  
– индекс 34136 – каталог  
российской прессы  
«Почта России»

Доступ и подписка  
на электронную версию журнала  
– [www.elibrary.ru](http://www.elibrary.ru), [www.dilib.ru](http://www.dilib.ru)  
Журнал зарегистрирован  
в Государственном комитете  
Российской Федерации по печати.  
Свидетельство о регистрации  
№ 017854

**Учредитель:**

ООО «Издательский дом  
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

**Издатель:**

ООО «Информсервис»

**Главный редактор:**

Л.А. Чалдаева, доктор  
экономических наук, профессор

**Зам. главного редактора:**

С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева

**Редакционный совет:**

Ф.Ф. Бутынец, доктор

экономических наук, профессор

М.А. Вахрушина, доктор

экономических наук, профессор

Д. Галасси, доктор экономических наук,  
профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических

наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат

экономических наук, доцент

В.С. Карагод, доктор экономических

наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических наук,  
профессор

С.В. Панкова, доктор экономических

наук, профессор

Ж. Ришар, доктор экономических наук,  
профессор

В.Я. Соколов, доктор экономических

наук, профессор

И.Р. Сухарев, кандидат

экономических наук

В.А. Терехова, доктор

экономических наук, профессор

**Верстка:** Н.И. Бранделис

**Корректор:** А.М. Лейбович

**Редакция журнала:**

111401, Москва, а/я 10

Телефон/факс: (495) 721-85-75,

E-mail: [post@fin-izdat.ru](mailto:post@fin-izdat.ru)

Адрес в Internet:

<http://www.fin-izdat.ru>

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 19.09.2013.

Формат 60x90 1/8. Цена договорная.

Объем 9,0 п.л. Тираж 3 180 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»,

г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки

России для публикации научных работ, от-

ражающих основное научное содержание

кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН.

Перепечатка материалов и использова-

ние их в любой форме, в том числе

и в электронных СМИ, возможны только

с письменного разрешения редакции.

# Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ  
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

37 (283) – 2013 октябрь

## СОДЕРЖАНИЕ

### ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Шогенов Б. А., Чеченова Ф. Ж.* Управленческий учет материально-производственных запасов в сельском хозяйстве в условиях неопределенности и риска..... 2

### НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- *Коняхин А. Н.* Проблемы подготовки первой отчетности по МСФО..... 11
- *Бородин О. А.* Развитие иерархии справедливой стоимости инвестиционной недвижимости в МСФО ..... 26

### АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Слободняк И. А., Ларюнина Е. В.* Стандарты аудиторской деятельности как результат ее стандартизации ..... 32

### ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Когденко В. Г.* Методика анализа консолидированного отчета о движении денежных средств ..... 44

### СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

- *Кутер М. И., Гурская М. М., Делиболтоян А. Э.* Идеальная бухгалтерия Средневековья: инвентаризация домашнего имущества и его амортизация ..... 61

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации  
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.  
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут  
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).  
Статьи рецензируются.

УДК 338.314

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ В УСЛОВИЯХ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ И РИСКА

**Б. А. ШОГЕНОВ,**

*доктор экономических наук, профессор,  
заведующий кафедрой экономического анализа*

*E-mail: betal01@mail.ru*

**Ф. Ж. ЧЕЧЕНОВА,**

*кандидат экономических наук,  
доцент кафедры бухгалтерского учета*

*E-mail: angelika\_h1975@mail.ru*

*Кабардино-Балкарский аграрный университет  
им. В. М. Кокова*

---

*В статье рассматривается потребность в адекватной современным условиям системе управленческого учета материально-производственных запасов на предприятиях аграрного профиля.*

*Ключевые слова: управленческий учет, материально-производственные запасы, автоматизация обработки учетной информации.*

---

**С**ельское хозяйство является сферой материального производства, обеспечивающей население продовольственным и промышленным сырьем. Важнейшее место при этом занимает растениеводство. Одной из главных проблем сельскохозяйственного производства является крайне неэффективное использование ресурсного потенциала, в том числе

материальных ресурсов. В условиях углубления структурных диспропорций, нарушения интеграционной целостности, диспаритета во взаимоотношениях сфер аграрного комплекса, финансовой дестабилизации и организационной слабости его предприятий резко сужены резервы роста, самообеспечения материально-производственными запасами (МПЗ): семенами, кормами, органикой; ограничены возможности приобретения МПЗ в необходимом объеме и ассортименте. В большей степени это относится к основным нормируемым топливно-энергетическим ресурсам<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Вахрушина М. А. . Бухгалтерский управленческий учет: учебник. М., 2011. 504 с.

Таблица 1

**Классификационные признаки для МПЗ, используемых  
при внедрении интенсивных технологий обработки почвы**

Вид МПЗ	Дополнительные классификационные признаки
Нефтепродукты	Стандарт «Евро» (в диапазоне 2—5) *1
Минеральные удобрения	Технологическая схема внесения удобрений*2 — прямоточная, перевалочная, перегрузочная, комбинированная, двухфазная
Семена покупные	Класс семян (1—3) *3
Средства защиты растений	Класс опасности (1—4) *4

\*1 Стандарт «Евро» — уровень вредных выбросов при работе двигателя: 2 — высокий, 5 — низкий.

\*2 Технологическая схема внесения удобрений определяется состоянием, концентрацией удобрения.

\*3 Класс семян — государственные стандарты качества посевного материала: 1 — высокий, 3 — низкий.

\*4 Классы опасности средств защиты растений: 1 — высокоопасный, 4 — неопасный.

Таким образом, производство сельскохозяйственной продукции осуществляется в условиях дефицита или полного отсутствия МПЗ, предусмотренных технологией. Нарушение технологии производства, экстенсивное потребление МПЗ, слабый контроль за качеством и экологической чистотой запасов и продуктов неизбежно приводят к снижению конкурентоспособности отечественной сельскохозяйственной продукции, усугубляют сложности ее сбыта, что в финансовом аспекте означает утрату источников формирования текущих активов.

Для решения обозначенных проблем на уровне отдельного предприятия возникает необходимость принятия правильных и адекватных управленческих решений, обеспеченных достаточной информационной базой. Такую базу предоставляет управленческий учет.

Для отечественных сельскохозяйственных предприятий характерны низкая степень и неквалифицированное использование возможностей и инструментов управленческого учета, что связано с недостаточностью теоретических, методологических и методических разработок по его ведению. Таким образом, требуются как совершенствование существующих, так и создание новых концептуальных представлений, методического инструментария с учетом особенностей ведения эффективного управленческого учета для соответствующего вида экономической деятельности.

Наиболее существенными проблемами управленческого учета в указанной области являются проблемы ценообразования на сельскохозяйственную продукцию, недостаточная адаптация общих

методик управленческого учета МПЗ к специфике растениеводства, отсутствие методических разработок в области дифференцированного подхода к нормам использования МПЗ на единицу земельных ресурсов, отсутствие регистров управленческого учета МПЗ, которые осуществляли бы взаимную увязку между технологической и учетно-экономической информацией, недостаточная проработка вопросов формирования управленческой отчетности в условиях неопределенности и риска, присущих сельскохозяйственному производству<sup>2</sup>.

В настоящее время классификации запасов, положенных в основу плана счетов бухгалтерского учета, являются предпосылкой организации учета МПЗ, но вместе с тем они не позволяют определить границу между процессами обеспечения интенсивной технологии и процессом сельскохозяйственного производства в целом. Внедрение интенсивных технологий возделывания сельскохозяйственных культур предполагает комплексное применение следующих МПЗ: нефтепродуктов, семян, удобрений, средств защиты растений. Исходя из этого, предлагаем классифицировать МПЗ по дополнительным характеристикам, первой из которых должен быть номер сертификата, остальные предлагаемые характеристики представлены в табл. 1. Это позволит снизить риски, которые несут в себе интенсивные технологии.

В процессе осуществления управленческой деятельности на уровне предприятия важно учитывать неопределенности, связанные с ближайшим окружением предприятия. Несмотря на дефицит

<sup>2</sup> Шеремет А. Д. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. М.: ФБК Пресс, 2010. 309 с.

Таблица 2

**Риски, связанные с внедрением в сельскохозяйственное производство новой техники и технологий**

Риск	Характеристика
Простой внешний риск	Риск наступления нестабильной рыночной ситуации (рост инфляции и др.). Демографический фактор
Простой внутренний риск	Риск, связанный со сбытом продукции. Риск, связанный с организацией снабжения МПЗ. Риск, связанный с квалификацией персонала. Риск несоблюдения технологических операций. Риск, связанный с несогласованностью процессов при внедрении новых технологий
Сложный риск	Риск не востребоваемости производства продукции. Он состоит из простых внешних и внутренних рисков

Таблица 3

**Факторы, порождающие риск несоблюдения технологических операций, и их отражение в первичной документации**

Факторы технологических рисков	Первичная документация по списанию МПЗ на расходы растениеводства
1. Соблюдение заданной глубины обработки почвы	Акт инвентаризации (форма № ИНВ-11) служит основанием для приема выполненных работ
2. Своевременность обработки почвы	
3. Качество крошения и оборота пласта	
4. Снижение содержания гумуса при высоких дозах минеральных удобрений	В акте об использовании удобрений (форма № 420-АПК) указываются назначение и способ применения
5. Использование гербицидов в земледелии	

информации, возможное влияние неопределенных факторов на предприятие должно учитываться в процессах принятия управленческих решений. Элементом принятия любого хозяйственного решения является риск. В условиях рыночной экономики фактор риска, обусловленный технологическими особенностями вида экономической деятельности, оказывает существенное влияние на деятельность предприятий сельскохозяйственного производства. Предлагаем классифицировать технологические риски по функциональному признаку в рамках управленческой деятельности, что позволит снизить риски, которые несут в себе интенсивные технологии. Авторы дополнили классификацию рисков, связанных с внедрением в сельскохозяйственное производство новой техники и технологий, добавив риск несоблюдения технологических операций и риск, связанный с несогласованностью процессов при внедрении новых технологий (табл. 2) <sup>3</sup>.

На основе предложенного варианта классификации технологических рисков разрабо-

тана модель влияния факторов на надежность использования МПЗ при обработке почвы при возделывании яровой пшеницы. Степень риска прямо связана с выбираемым уровнем надежности обеспечения МПЗ технологии возделывания сельскохозяйственных культур — чем меньше уровень надежности, тем выше степень риска. Авторы определили факторы, способные создать риск несоблюдения технологических операций (табл. 3).

Содержание табл. 3 позволяет увидеть взаимосвязь между факторами, обуславливающими технологические риски в растениеводстве, и возникновением соответствующих хозяйственных операций, являющихся предметом бухгалтерского учета. Это позволит адекватно документировать соответствующие операции, правильно и своевременно списывать сельскохозяйственные материалы на затраты или расходы в зависимости от наступления (ненаступления) рискованного события.

Знание технологических особенностей производства выступает основой получения учетных данных о затратах для исчисления себестоимости продукции и прибыли от ее реализации, необходимых для принятия управленческих решений (рис. 1).

<sup>3</sup> Поддубная Л. И. Влияние неопределенности и риска на формирование информационного обеспечения управленческой деятельности // Современная экономика: проблемы и решения. 2011. № 12. С. 98—103.



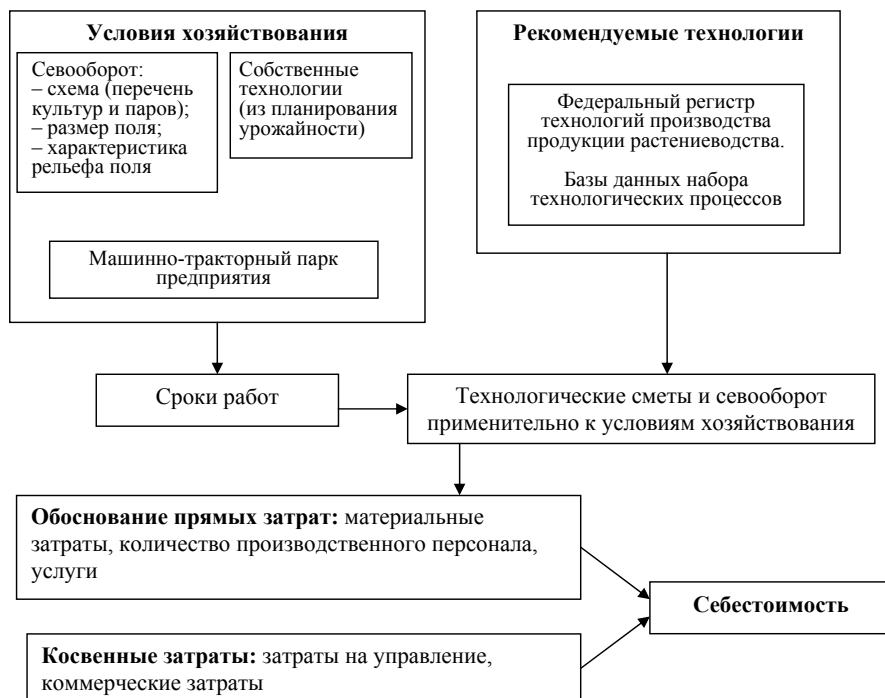


Рис. 1. Информационная база принятия управленческих решений в растениеводстве

С точки зрения учета возникающие в ходе производства отклонения от технологического процесса вследствие внедрения новых технологий, новых видов машин приводят к изменению норм расхода ресурсов, к отклонениям от норм в потреблении ресурсов. В этом случае при исчислении фактической себестоимости будут допущены искажения, так как затраты отчетного периода, незавершенного производства будут выражены в различных нормативах. Для решения названных проблем на базе технологической сметы авторами разработана технологическая карта использования МПЗ при обработке почвы (рис. 2).

Технологическая карта — это регистр управленческого учета, использование которого позволит:

— проводить учет затрат по технологиям возделывания сельскохозяйственных культур с применением нормативного метода учета затрат в разрезах видов обработки почвы;

— установить дифференцированный подход к использованию МПЗ на единицу земельных ресурсов в зависимости от интенсификации применяемых технологических процессов;

— вести детальный аналитический учет, использующий модель фасетной организации аналитического учета (параллельное деление итогов);

— определить процедуру проведения анализа и принятия управленческих решений, связанных с вопросами ценообразования (рис. 3, 4).

В качестве примера авторами составлена технологическая карта использования МПЗ при обработке почвы возделывания яровой пшеницы на поле севооборота в 100 га при урожайности 27 ц/га, фрагмент которой представлен на рис. 5. В примере использованы данные агрофирмы

«Роксана» Прохладненского района Кабардино-Балкарской Республики. Структура корреспонденции счетов при отражении в учете хозяйственной операции по списанию материалов на производственные цели с соответствующей аналитикой (см. рис. 3, 4) на примере операции 7 (прикатывание почвы) регистра управленческого учета представлена на рис. 6.

Отклонение (перерасход) в потреблении нефтепродуктов от норм расхода определено техническим обеспечением технологии обработки почвы.

Одним из значимых аспектов использования МПЗ при обработке почвы является установление их рациональной структуры. Соотношение между отдельными элементами зависит от многих факторов, но прежде всего — от характера и размера производства, системы ведения хозяйства, а также финансового состояния хозяйствующего субъекта. Установление рациональной структуры использования МПЗ при обработке почвы невозможно без научно обоснованного расчета отдельных элементов МПЗ в натурально-вещественном выражении (табл. 4) <sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Чупахина Н. И., Поддубная Л. И. Особенности организации управленческого учета материально-производственных



Рис. 2. Содержание регистра управленческого учета — технологической карты использования МПЗ при обработке почвы

Авторами на основании нормативных документов уточнены нормы основных производственных затрат на единицу земельных ресурсов и перспективу — структура использования МПЗ при обработке почвы под яровую пшеницу при урожайности 27 ц/га (табл. 5) на примере агрофирмы «Роксана».

запасов в растениеводстве // Образование, наука, производство и управление: Материалы Всерос. научн. -практ. конф.: В 3 ч. Старый Оскол, 2011. Ч. 3. С. 79—84.

Планирование МПЗ можно рассматривать как основу для принятия решений в управленческом учете и контроля за рациональным использованием материальных ресурсов. Одним из основных элементов системы управленческого учета является подсистема анализа затрат и результатов, включающая установление отклонений от плановых значений по основным составляющим затрат, выявление факторов, влияющих на них, анализ причин отклонений.

Комплексная оценка надежности использования МПЗ при обработке почвы должна учитывать уровень обеспеченности этими ресурсами. Обеспеченность производства МПЗ при обработке почвы предлагается определять величиной материальных средств на производство основных видов сельскохозяйственной продукции в натуральном выражении:

- нефтепродукты: топливо — в тоннах, смазку — в килограммах;
- средства защиты растений: твердые — в килограммах, жидкие — в литрах;
- удобрения — в центнерах;
- семена — в центнерах.

Отобранные показатели неоднородны, имеют разный порядок численных значений и различные единицы измерения. Поэтому следует выполнить нормализацию показателей по формуле

$$K_n = \frac{M_\phi}{M_n},$$

где  $M_\phi$  — фактический расход материального ресурса относительно экологических потребностей растений;